

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 36093C
Inscrit le 3 avril 2015

Audience publique du 29 septembre 2015

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...,
contre
un jugement du tribunal administratif du 4 mars 2015 (n° 34216 du rôle)
dans un litige l'opposant à
des bulletins émis par le bureau d'imposition Sociétés 5
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial
communal, d'impôt sur la fortune et d'établissement de la valeur unitaire**

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 36093C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 3 avril 2015 par Maître Gérard SCHANK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration en fonction, inscrite au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le n° ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 4 mars 2015 (n° 34216 du rôle), par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2010 et 2011, de l'impôt sur la fortune de l'année 2010 et d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2011, émis par le bureau d'imposition Sociétés 5 en date du 23 janvier 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 4 mai 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 3 juin 2015 par Maître Gérard SCHANK pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Vincent ISITMEZ, en remplacement de Maître Gérard SCHANK, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 septembre 2015.

-

Par un courrier du 5 décembre 2012, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », informa, conformément au § 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », la société anonyme ... S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », de ce que ledit bureau d'imposition entendait s'écarter par rapport aux déclarations de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2010 et 2011 de cette dernière sur les points suivants :

« - 2010 : Le taux d'amortissement appliqué en relation avec l'immeuble est de 2%. Un montant de ... EUR est ajouté au bénéfice.

- 2011 : Votre redressement concernant l'amortissement est rectifié. La perte retenue s'élève à ... EUR ».

En date du 23 janvier 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 2010 et 2011, le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2011, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune de l'année 2010, ci-après désignés par les « *bulletins* ».

Contre ces bulletins, la société ... fit introduire, par un courrier de sa fiduciaire du 15 avril 2013 déposé le 23 avril 2013 au bureau d'imposition, une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « *directeur* », en y annexant plus particulièrement des bilans rectifiés et des nouvelles déclarations de l'impôt visant les années 2010 et 2011 et en demandant de prendre en considération, pour l'année fiscale 2010, une réduction de loyer accordée à un locataire.

A défaut de réponse du directeur, la société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 20 mars 2014, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins.

Dans son jugement du 4 mars 2015, le tribunal administratif déclara le recours irrecevable pour autant qu'il était dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2011 et contre le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2011 au motif que ces bulletins fixent respectivement une cote d'impôt zéro et une valeur négative et que les §§ 231 et 232 (1) AO ne reconnaissent pas au contribuable un intérêt à agir contre de tels bulletins. Le tribunal reçut le recours en réformation en la forme pour le surplus, mais au fond, le déclara non justifié et en débouta la demanderesse, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, rejeta la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par la demanderesse et condamna cette dernière aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 3 avril 2015, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 mars 2015.

Il y a lieu de préciser liminairement que l'appelante ne critique pas le volet du jugement relatif à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il entend déférer les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2011 et le bulletin d'établissement de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2011, de manière que la Cour n'est pas appelée à revenir sur ce volet.

A l'appui de son appel, elle expose être propriétaire d'un immeuble sis à Grevenmacher, achevé en l'année 2010 et donné en location à partir du 1^{er} mai 2010 respectivement aux sociétés ... S.A., ci-après désignée par la « *société* ... », et ... S.A.. Ensemble avec sa déclaration fiscale pour l'année 2010 adressée le 27 juillet 2011 au bureau d'imposition, elle aurait soumis son bilan avec le tableau d'amortissement correspondant arrêtés au 31 décembre 2010 dont il ressortirait qu'elle avait dans un premier temps décidé d'amortir son immeuble prévisé sur une période de 25 ans avec un taux d'amortissement de 4 % en raison de sa construction en bois. Néanmoins, après s'être rendue compte que cette durée d'amortissement était trop courte pour un tel investissement et non plus adaptée à l'immeuble, elle aurait, par décision de son conseil d'administration du 21 novembre 2011, porté la durée de cet amortissement à 50 ans avec un taux annuel de 2 %, le tout avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 2010, date de l'achèvement de l'immeuble. Par ailleurs, elle aurait constaté que son locataire, la société ... aurait eu des difficultés de paiement du loyer, ce qui aurait amené son conseil d'administration, par la même décision, à diminuer le montant du loyer mensuel dû par ce locataire de ... € à ... €, avec effet rétroactif au 1^{er} mai 2010.

L'appelante relate que ces modifications du taux d'amortissement ainsi que du montant du loyer auraient été actées dans le bilan et le tableau d'amortissement de l'année 2011 et reportées sur la déclaration fiscale de l'année 2011. Ces documents auraient été transmis à l'administration des Contributions directes le 24 juillet 2012, ensemble avec un courrier explicatif. Or, il se dégagerait des bulletins émis le 23 janvier 2013 par le bureau d'imposition qu'il aurait pris en compte, pour l'année 2010, uniquement la modification du taux d'amortissement, mais non pas de la baisse du montant du loyer, ce qui aurait entraîné une augmentation de son résultat imposable de ... €, ainsi qu'une surcharge fiscale correspondante de ... €. Ses démarches auprès du bureau d'imposition étant restées vaines, l'appelante déclare avoir établi des bilans et déclarations fiscales rectificatifs pour les années 2010 et 2011 tenant compte de la réduction du taux d'amortissement de l'immeuble et du loyer mensuel qui auraient été soumis à l'appui de sa réclamation contre les bulletins introduite le 23 avril 2013 auprès du bureau d'imposition.

En droit, l'appelante critique le tribunal pour avoir rejeté son moyen tiré du non-respect du § 205 (3) AO et lui reproche d'avoir ainsi commis une erreur d'interprétation et d'appréciation des faits lui soumis. Elle rappelle qu'elle aurait communiqué les deux modifications décidées par son conseil d'administration le 21 novembre 2011 au bureau d'imposition le 24 juillet 2012, soit avant l'émission des bulletins litigieux, mais que ce dernier n'aurait pris position que sur la seule modification relative à la durée d'amortissement de son immeuble, tandis que par rapport au volet de la baisse des loyers, le bureau d'imposition ne l'aurait pas informée au préalable des redressements à effectuer de ce fait, mais aurait directement procédé à une imposition plus lourde. L'appelante estime que l'information préalable au contribuable s'analyse en une formalité obligatoire avant d'effectuer des redressements par rapport à la déclaration et que la règle du § 205 (3) AO devrait s'appliquer par parallélisme des formes aux modifications présentées ensemble par elle et non pas seulement à l'une d'elles, entraînant que dans la mesure où le bureau d'imposition a accepté de faire application du § 205 (3) AO à la modification relative au taux d'amortissement, il serait censé avoir accepté d'appliquer la même règle également à la modification relative à la baisse du montant du loyer. Le bureau d'imposition aurait néanmoins refusé de prendre en compte les modifications déclarées et procédé directement à une imposition plus lourde sans lui communiquer préalablement les divergences entre sa déclaration et l'imposition envisagée, de manière à l'avoir empêchée de prendre position sur les divergences en question et à avoir violé le § 205 (3) AO.

Le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers les informations par lui soumises à l'autorité compétente, doit être considéré

comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable (trib. adm. 25 août 1999, n° 10630 du rôle, confirmé par Cour adm. 15 février 2000, n° 11579C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 543).

S'il est vrai que ce principe ne se trouve pas formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO, mais trouve son expression dans des dispositions en portant application dans certaines hypothèses, il n'en reste pas moins qu'il découle implicitement mais nécessairement des principes d'instruction inscrits au § 204 (1) AO (cf. notamment Tipke-Kruse, RAO, 1^e édit., § 204, Anm. 14 ; Becker, Riewald, Koch, RAO, 1965, § 204, Anm. 6).

Le § 205 (3) AO, disposant que « *wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* », constitue une application particulière de ce principe et met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale. A cet effet, le contribuable est appelé d'abord à indiquer les éléments et données qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt. Cette obligation de collaboration du contribuable dans le cadre de l'établissement des bases d'imposition de son revenu a comme corollaire son droit d'être entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers sa déclaration, notamment lorsque cette « *wesentliche Abweichung* » en sa défaveur provient d'une divergence au sujet des informations et documents par lui communiqués au bureau d'imposition à travers sa déclaration d'impôt. Par contre, lorsque la divergence de vues mise en avant par le contribuable s'analyse en substance purement en une question d'application de la loi qui relève de la compétence du bureau d'imposition, le contribuable n'a pas droit à être entendu préalablement à l'établissement du bulletin d'imposition.

En l'espèce, il se dégage de la déclaration de l'impôt pour l'année 2010 déposée le 1^{er} août 2011 auprès de l'administration des Contributions directes, ensemble le bilan au 31 décembre 2010 y annexé, que l'appelante avait déclaré des recettes provenant de la location d'un immeuble à la société ... à hauteur de ... €, correspondant ainsi au loyer mensuel initialement convenu de l'ordre de ... € payé sur huit mois, soit à partir du 1^{er} mai 2010, date à partir de laquelle, suivant les déclarations de l'appelante et des pièces figurant au dossier, l'immeuble a été loué.

Il est vrai qu'ensemble avec sa déclaration fiscale pour l'année 2011, l'appelante a, par l'intermédiaire de sa fiduciaire, soumis au bureau d'imposition un courrier du 24 juillet 2012 de la teneur suivante :

« *Im Auftrag unserer obengenannten Mandantin schicken wir Ihnen anbei die Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für da Jahr 2011 sowie die Bilanz zum 31. Dezember 2011 der ... S.A.*

Wir möchten Sie darüber in Kenntnis setzen, dass in seiner Sitzung vom 21. November 2011 der Verwaltungsrat der ... S.A. beschlossen hat, die anfänglich auf 25 Jahre angesetzte Abschreibung des Gebäudes aufgrund der zu erwartenden Nutzungsdauer von 50 Jahren, im Jahre 2011 zur korrigieren, und das Gebäude rückwirkend zum 01.01.2010 mit 2% anstatt mit 4% abzuschreiben. Die aus dem Jahr 2010 resultierende Korrektur finden Sie bei den Erträgen unter der Position „Wertaufholung von Sachanlagen“.

Desweiteren wurde beschlossen, aufgrund der wirtschaftlich schlechten Situation des Mieters „...“ die Miete bis auf weiteres und rückwirkend zum 01.04.2010 um monatlich 10.000 Euro zu kürzen. Die Korrektur aus 2010 finden sie bei den Erträgen unter der Position „ Miete ... - Gutschrift 2010“.

Eine Kopie des Protokolls der Verwaltungsratssitzung liegt bei ».

Il est certes vrai que ce courrier informe le bureau d'imposition non seulement de la modification rétroactive au 1^{er} janvier 2010 de la période et du taux d'amortissement de l'immeuble en cause, mais également de la réduction du loyer à payer par la société ... au montant de ... € avec effet à partir de la date indiquée du 1^{er} avril [sic] 2010. Le même courrier indique néanmoins que ces deux modifications rétroactives ont été reprises dans les comptes annuels de l'année 2011, tels que soumis au bureau d'imposition ensemble avec la déclaration de l'impôt de l'année 2011. Ainsi, l'augmentation de la durée d'amortissement de l'immeuble en cause, la diminution correspondante de l'annuité d'amortissement et la valeur restante supérieure après l'amortissement effectué en l'année 2010 ont été redressés notamment à travers l'inscription au compte de pertes et profits de l'année 2011 du montant de ... € en tant que recette sous la rubrique « *Wertaufholungen von Sachanlagen* », tandis que la réduction du loyer dû par la société ... a été prise en compte dans le cadre du compte de pertes et profits de l'exercice 2011 à travers le montant négatif de (8 x ... =) ... € inscrit au poste « *Miete ... Gutschrift 2010* » sous la rubrique « *Nettoumsatzerlöse* » - « *Mieterträge* ». Il découle ainsi du libellé-même du courrier du 24 juillet 2012 et des comptes annuels de l'exercice 2011 que l'appelante avait répercuté l'ensemble des conséquences sur son résultat découlant des décisions adoptées par son conseil d'administration le 21 novembre 2011 dans le cadre de ses comptes annuels de l'exercice 2011 et qu'elle n'a formulé aucune demande ou déclaration qui aurait pour objet d'amender le contenu de sa déclaration fiscale ou de ses comptes annuels de l'exercice 2010 antérieurement déposés concernant l'amortissement opéré sur l'immeuble en cause et le niveau des créances de loyers dus par la société Par voie de conséquence, ledit courrier ne peut pas être qualifié de modification ou de rectification de la déclaration fiscale pour l'année 2010 antérieurement déposée. Ce n'est par contre qu'au niveau des comptes annuels rectifiés de l'exercice 2010 et déposés auprès de l'administration des Contributions directes seulement le 23 avril 2013 à l'appui de sa réclamation, soit postérieurement à l'établissement des bulletins litigieux, que l'appelante a enregistré une réduction des revenus de location provenant du locataire ... correspondant au montant de ... € dans le compte de pertes et profits de l'année 2010.

Par voie de conséquence, en procédant à l'imposition de l'appelante au titre de l'année 2010 en se fondant entre autres sur des recettes de loyers à hauteur de ... € de la part de la société ..., le bureau d'imposition ne s'est pas écarté, au moment de l'émission des bulletins litigieux, de la déclaration fiscale de l'appelante pour l'année 2010 concernant le volet de la réduction des loyers accordée *ex post* à la société ..., étant donné que le montant de loyers de ... € indiqué dans les comptes annuels déposés le 1^{er} août 2011 n'avait pas fait l'objet d'un redressement ultérieur, mais antérieur à l'émission des bulletins, notamment à travers le courrier précité du 24 juillet 2012. Dans ces conditions, le bureau d'imposition n'était point soumis à l'obligation d'une information préalable au contribuable concernant le volet de la prise en compte de la réduction de loyers accordée *ex post* à la société ..., conformément au § 205 (3) AO, et le moyen afférent de l'appelante laisse d'être justifié.

Quant au fond, l'appelante critique le tribunal pour avoir rejeté son moyen tiré du non-respect de l'article 41 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « *LIR* », découlant du refus de l'administration de prendre en considération les modifications, voire rectifications de ses comptes annuels de l'exercice 2010 s'agissant de la baisse rétroactive du montant du loyer dû par son locataire Elle fait

valoir que le contribuable aurait la possibilité d'apporter des rectifications ou modifications à un bilan déposé à la base d'une déclaration d'impôt, que d'après la doctrine, le contribuable aurait d'ailleurs même l'obligation de demander la rectification du bilan s'il contient une erreur et qu'en vertu du principe de la légalité de l'impôt, le bénéfice imposable devrait correspondre au bénéfice réel et non pas à un bénéfice fictif. En l'espèce, elle aurait cependant été imposée sur base d'un résultat non réel, puisque ses revenus de location auraient été corrigés à la baisse à la suite des difficultés financières auxquelles aurait été confrontée sa locataire, la société ..., situation qui aurait contraint son conseil d'administration à baisser, par une décision du 21 novembre 2011, le loyer mensuel du montant de ... € au montant de ... € avec effet rétroactif à partir du 1^{er} mai 2010. Suite à cette décision, ses bilans et déclarations fiscales de l'année 2010 auraient été rectifiés et adressés au bureau d'imposition. D'après l'appelante, ces modifications, voire rectifications seraient par ailleurs justifiées et conformes au principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial tel que prévu à l'article 40 LIR. Elles seraient encore conformes à l'hypothèse visée par l'article 41 (2) LIR, soumettant une modification du bilan d'ores et déjà déposé à l'appui d'une déclaration d'impôt à la condition qu'il existe des motifs économiques sérieux à la base de la modification envisagée. L'existence de tels motifs économiques sérieux ne ferait pas de doute en raison des difficultés financières rencontrées par sa locataire. L'appelante précise encore que les bulletins seraient encore susceptibles de subir des modifications en raison des voies de recours exercées par elle.

L'appelante soutient également que l'argument suivant lequel la modification litigieuse ne répondrait pas aux principes d'évaluation posés par l'article 22 (2) LIR ne serait pas pertinent, au motif que d'après la jurisprudence, les faits ayant existé à la date de la clôture de l'exercice, mais révélés seulement ultérieurement pourraient encore être pris en compte dans la fixation de la valeur d'exploitation et que tel serait le cas en l'espèce dans la mesure où l'existence des difficultés financières de la société ... ne se serait révélée qu'ultérieurement.

Le régime des redressements des bilans remis à l'administration fiscale se trouve défini par l'article 41 LIR qui dispose comme suit :

« (1) Le contribuable peut rectifier le bilan remis à l'administration des contributions pour autant que celui-ci ne répond pas à des prescriptions renfermées à la présente sous-section.

(2) Le contribuable peut modifier le bilan remis à l'administration des contributions lorsque celui-ci répond aux prescriptions renfermées à la présente sous-section et que la modification s'inspire de motifs économiques sérieux.

(3) Le contribuable ne peut rectifier ni modifier un bilan qui a servi de base à une imposition, sauf dans les hypothèses ci-après :

1. l'imposition en cause est encore susceptible d'être modifiée ;

2. la rectification ou la modification n'implique pas de changement d'une imposition.

La rectification ou la modification dans l'hypothèse sub 2 ci-dessus doit être agréée par l'administration des contributions ».

Si les alinéas (1) et (2) de l'article 41 LIR régissent les conditions de fond générales pour une rectification ou une modification du bilan fiscal après son dépôt auprès du bureau d'imposition compétent, l'alinéa (3) de la même disposition délimite spécifiquement les hypothèses dans lesquelles ces opérations peuvent encore être effectuées après que ce bilan a été mis à la base d'une imposition.

En l'espèce, l'appelante avait fait déposer le 1^{er} août 2011 sa déclaration fiscale pour l'année d'imposition 2010 ensemble avec ses comptes annuels de cet exercice et ces

documents n'ont plus été modifiés dans la suite – même pas, conformément à la conclusion ci-avant dégagée, par le courrier de la fiduciaire de l'appelante du 24 juillet 2012 - jusqu'à l'émission des bulletins litigieux qui ont fixé les bases d'imposition et les cotes d'impôt dues sur leur base. Ce n'est que dans le cadre de sa réclamation du 15 avril 2013 que l'appelante se prévalut des comptes annuels redressés de l'exercice 2010 qui renseignaient des recettes de loyers de la part de la société ... réduites au montant de ... €. En outre, au vu des divergences des bénéfices et des revenus imposables tels que renseignés dans les comptes annuels redressés soumis à l'appui de la réclamation du 15 avril 2013 par rapport à ceux retenus dans le cadre des bulletins litigieux, il faut admettre que les comptes annuels redressés sont de nature à emporter un changement de l'imposition relative à l'année 2010.

Dans ces conditions, conformément à l'article 41 (3) LIR, une rectification ou une modification des bilans fiscaux initiaux n'est admise que dans l'hypothèse où les impositions en cause sont encore susceptibles d'être modifiées. Or, une imposition doit être considérée comme étant encore susceptible d'être modifiée tant que toutes les instances de recours engagées à son encontre n'ont pas été épuisées, de manière qu'une modification ou rectification serait donc admissible en principe pour autant que le recours sous examen aboutisse à une modification de l'imposition en cause relative à l'exercice 2010.

Au vœu de l'article 41 (1) LIR, une rectification doit être fondée sur le fait que le bilan fiscal remis au bureau d'imposition « *ne répond pas à des prescriptions renfermées à la présente sous-section* », donc sur une non-conformité aux prescriptions des articles 14 à 60 LIR.

En l'espèce, l'argumentation de l'appelante tend implicitement mais nécessairement à voir admettre que la réduction rétroactive de loyers décidée le 21 novembre 2011 par le conseil d'administration de l'appelante devrait avoir pour conséquence que le montant nominal des recettes de loyers inscrit dans les comptes annuels initiaux de l'exercice 2010 ne pourrait plus être considéré comme conforme à la réalité et que le bénéfice dégagé selon les comptes annuels initiaux pour l'exercice 2010 ne pourrait plus être considéré comme correspondant au bénéfice réel de cet exercice.

Or, l'article 22 (2) LIR dispose que « *la situation à la date de clôture de l'exercice d'exploitation est déterminante pour l'évaluation en fin d'exercice ; l'exploitant pourra tenir compte des faits et circonstances qui ont existé à cette date et dont l'existence ne s'est révélée qu'ultérieurement, mais avant la date d'établissement du bilan* ». Cette règle de l'établissement des comptes annuels sur base de la situation existant à la date de clôture de l'exercice est le reflet du principe comptable de l'indépendance des exercices.

La Cour rejoint les premiers juges dans leur analyse que les comptes annuels de l'exercice 2010 initialement remis au bureau d'imposition reflétaient la situation financière de l'appelante au moment de la clôture de l'exercice d'exploitation 2010 et ne comportaient aucune erreur entraînant une non-conformité à la législation fiscale et justifiant une rectification au sens de l'article 41 (1) LIR. En effet, ce n'est pas la situation financière détériorée de la société ..., mais la décision d'une réduction rétroactive des loyers dus par cette dernière, prise le 21 novembre 2011 par le conseil d'administration de l'appelante, qui représente le fait ou la circonstance nouvelle de nature à influencer sur le montant nominal de la créance, la situation détériorée du locataire pouvant à elle seule tout au plus justifier, le cas échéant, une provision pour créance douteuse. Or, une modification *ex post* des conditions de loyer décidée en novembre 2011, n'ayant partant pas existé au 31 décembre 2010, n'affecte ni l'existence ni la réalité de la créance de loyers du chef de l'année 2010 telle qu'elle existait à la date du 31 décembre 2010, voire à la date d'établissement et d'adoption des comptes annuels de l'exercice 2010, nécessairement antérieure au 27 juillet 2011, de manière que les comptes annuels initiaux de l'exercice ne peuvent pas être considérés comme ne

reflétant plus la situation financière et le bénéfice réels de l'exercice 2010. Il s'ensuit que l'appelante ne peut pas se prévaloir utilement de l'article 41 (1) LIR.

Il convient ensuite d'examiner si l'appelante peut prospérer dans sa demande de prise en compte de la réduction rétroactive de loyers en cause pour l'exercice 2010 sur base de son argumentation relative au droit invoqué par elle de procéder à une modification de son bilan conformément à l'article 41 (2) LIR.

Cette disposition soumet une modification du bilan fiscal à la double condition de la conformité du bilan original aux règles fiscales et de l'existence de motifs économiques sérieux à la base de la modification envisagée.

Relativement à la première condition, la modification du bilan correspond ainsi à l'hypothèse où la loi accorde un choix entre deux voire plusieurs options sinon une fourchette de valeurs possibles et où le contribuable entend remplacer un choix fiscal et comptable régulier par un autre choix fiscal ou comptable régulier.

Or, en l'espèce, la modification opérée ne résulte pas d'un choix en présence d'une option fiscale, mais d'une réduction de loyers dont le montant a été fixé par référence aux loyers dus jusque lors à partir du début de la location et qui s'analyse en un abandon, *ex post*, d'une partie d'une créance à l'égard du locataire En outre, la prise en compte de cette modification décidée en novembre 2011 au titre de l'exercice 2010 se heurte aux principes comptables de l'indépendance des exercices et d'imputation à chaque exercice des seules opérations qui y trouvent leur origine, tout comme elle est contraire aux principes d'évaluation de l'article 22 (2) LIR, suivant lequel la situation à prendre en compte est celle ayant existé à la date de la clôture de l'exercice. Il s'ensuit que la modification rétroactive de la créance de loyers à l'égard de la société ... dans les comptes annuels de l'exercice 2010 ne correspond pas à un choix fiscal et comptable régulier pouvant donner lieu à une modification du bilan fiscal, de manière que la Cour partage entièrement la conclusion du tribunal que la situation de l'espèce ne rentre pas dans les prévisions de l'article 41 (2) LIR.

Il découle de ces développements que l'argumentation déployée par l'appelante à l'appui de son appel laisse d'être justifiée, de manière que l'appel est à rejeter comme n'étant pas fondé et que le jugement entrepris est à confirmer.

L'appelante sollicite encore l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000 € en invoquant l'attitude de l'administration qui l'aurait contrainte à intenter un recours contentieux et à recourir aux services d'un avocat à ces fins.

S'il est vrai que le directeur n'a pas statué sur la réclamation de l'appelante à travers laquelle elle s'est prévaluée pour la première fois de possibilités alléguées de rectification ou de modification de ses comptes annuels de l'exercice 2010, il n'en reste pas moins que les prétentions de l'appelante impliquaient un examen circonstancié de plusieurs questions juridiques, de manière qu'elles étaient en tout cas potentiellement de nature à faire l'objet d'un recours contentieux, et que le défaut d'une décision directoriale ne peut pas être considéré comme ayant privé le contribuable d'un droit auquel il pouvait prétendre de manière évidente. Dans ces conditions, il n'est pas inéquitable de laisser à charge de l'appelante les frais irrépétibles, de manière que les conditions légales pour l'octroi d'une telle indemnité ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 3 avril 2015 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelante,
partant, confirme le jugement entrepris du 4 mars 2015,
rejette la demande de l'appelante en allocation d'une indemnité de procédure de
3.000 €,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 septembre 2015 au local ordinaire des audiences de
la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 May 2016

Le greffier de la Cour administrative